

ふるさと納税制度の財政的な効果・影響の検証

関西大学経済学部教授 橋本 恭之

ふるさと納税制度は、2008年の制度開始から15年目を迎えることとなった。当初は、72.6億円にとどまっていた寄附金総額は、税制上の優遇措置の拡大、ワンストップ特例制度の導入などの制度の拡充、返礼品競争の過熱などにより、2021年には7,682億円にも到達している。ふるさと納税制度は、財源不足に悩む自治体からは救世主のように扱われ、寄附者からはわずかな自己負担で返礼品を入手できるお得な制度として歓迎されている。しかし、その実態は国と都市部の自治体の税収減で支えられた租税支出（隠れた補助金制度）であることを明らかにする。

1 はじめに

2008年度にスタートしたふるさと納税制度のもとの寄附金総額は、当初はわずか72.6億円に留まっていたが、2021年には7,682億円にも達している¹。この15年間に100倍以上に増加したわけだ。この増加は、税制上の優遇措置の拡大と自治体間の返礼品競争の拡大、最近ではTVコマーシャルまで始めているふるさと納税代行業者の存在などによるものと考えられる。ふるさと納税制度は、財源不足に悩む地方自治体と返礼品を格安で入手できる消費者の双方に歓迎されてきた。しかし、その一方でふるさと納税制度については、さまざまな問題点が指摘されてきた。具体的には、高所得者に有利な制度となっていること、寄附を集めるために過度な返礼品競争がおこなわれてきたこと、都市部の居住者による他地域への寄附により税収が流出してしまうことなどである。

これまでふるさと納税制度に批判的な論者の多くは、返礼品競争の過熱を問題視してきた。返礼品

競争の過熱については、2019年からの新制度への移行に伴いある程度沈静化してきた²。そこで本稿では、ふるさと納税制度が国と地方の財政に与える影響を中心に見ていくことにする。

2 ふるさと納税の現状

図1は、ふるさと納税による寄附金総額の推移を描いたものである。2つの系列のうち、ひとつは各年度の「住民税控除額の実績等」に記載されている「ふるさと納税に係る寄附金額」のデータであり、いまひとつは総務省「ふるさと納税に関する現況調査」にもとづく「ふるさと納税受入額」のデータである。前者は、ふるさと納税に関して納税者が税の控除を受けるために申告した寄附額であり、後者は自治体へのアンケート調査にもとづく寄附額である。

この図では、ほとんどの年度において、前者より後者の方が多くなっている。自治体のアンケート調査にもとづく数字には、一部の自治体が個人による

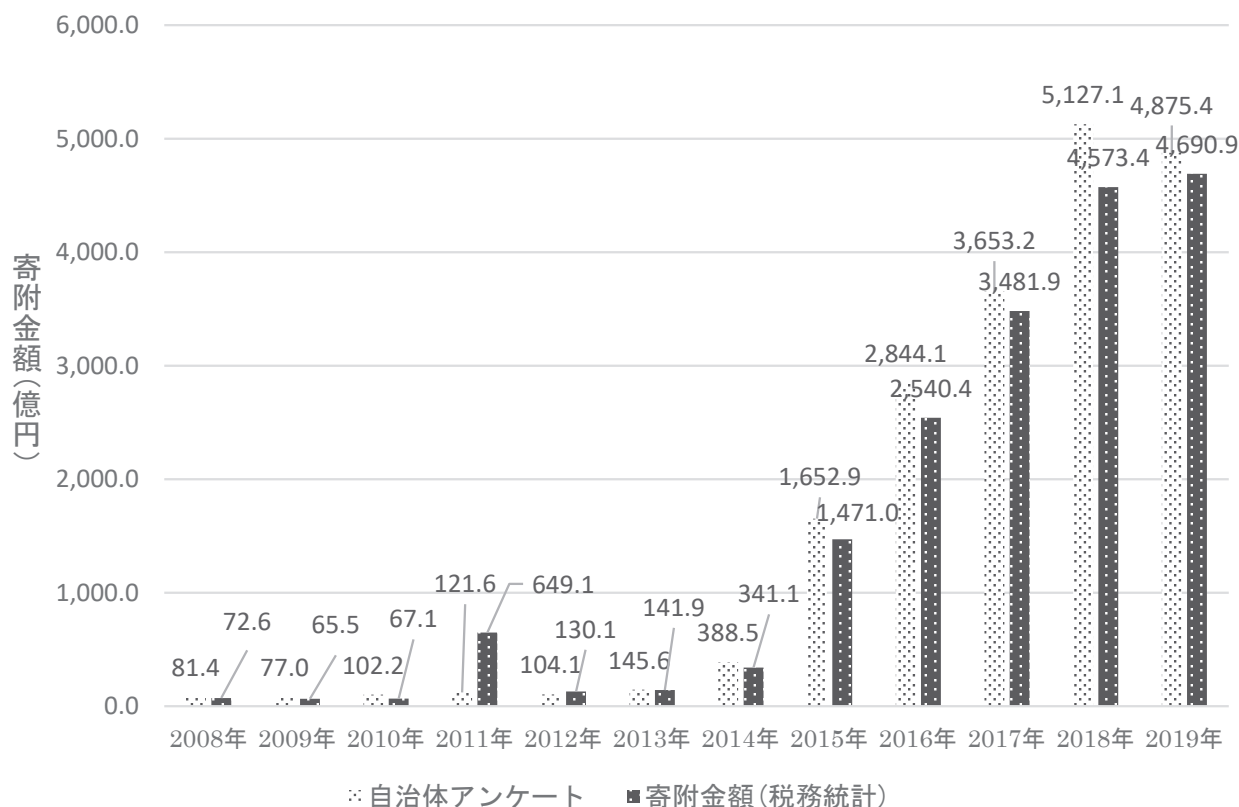
1 寄附金総額の数字には、総務省「住民税控除額の実績等」に記載されているものを使用した。

2 新制度の具体的な内容とその影響については、橋本・鈴木（2021）を参照されたい。

寄附だけでなく、企業、団体による寄附を含めた数字で回答しているためである。さらに、自治体のアンケートの対象期間が4月1日から3月31日の年度ベースであるのに対して、住民税控除額の実績等に掲載されている寄附金額は暦年ベースの数字であ

るという違いもある。2011年度の数字が前者の方が大幅に多くなっているのは、多くの自治体で東日本大震災に対する寄附額を含めずにアンケートに回答していたためである。ふるさと納税は、個人を対象とした制度であるため、寄附金総額の数字として

図1 ふるさと納税の寄附金総額額の推移



出所：総務省ホームページ

https://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/furusato/archive/#ac03 (最終閲覧日：2023年5月20日)より筆者作成。

備考：寄附金額（税務統計）の数字は、住民税が前年度の所得に課税されることを考慮して、寄附金控除が適用された年ではなく、寄附がおこなわれた年に合わせている。

表1 ふるさと納税の募集に要した費用の推移

	2015年度	2016年度	2017年度	2018年度	2019年度	2020年度	2021年度
返礼品の調達に係る費用	38.3%	38.4%	38.5%	35.4%	28.2%	26.5%	27.3%
返礼品の送付に係る費用	2.6%	5.3%	6.6%	7.7%	7.7%	7.7%	7.7%
広報に係る費用	0.9%	1.1%	1.5%	1.0%	0.7%	0.6%	0.6%
決済等に係る費用	1.1%	1.8%	2.1%	2.2%	2.0%	2.3%	2.2%
事務に係る費用、その他	5.1%	5.7%	6.8%	8.8%	8.1%	8.0%	8.6%
合計	48.0%	52.2%	55.5%	55.0%	46.7%	45.1%	46.4%

出所：総務省「ふるさと納税に関する現況調査結果」各年版より筆者作成。

は、前者の数字の方が信頼性は高い³。この図からは、2015年度以降に寄附金総額が急増していることが読み取れる。2015年度に寄附金総額が急増した理由は、2015年度の寄附に適用される2016年度の住民税のふるさと納税に関する特例控除の上限が、個人住民税所得割の1割から2割に引き上げられたこと、確定申告不要な給与所得者を対象に「ワンストップ特例制度」が創設されたためと考えられる。前者は、自己負担2,000円で寄附できる金額を倍増させる効果を持ち、後者はふるさと納税の利便性を高める効果を持つ。

この図からは、最近のふるさと納税の動向としては、2019年6月からの新制度移行に伴い返礼品競争に一定の歯止めがかけられたにもかかわらず、その後も順調に寄附金総額が増えていることがわかる。実は、ふるさと納税制度の利用率は意外と低い。2021年の寄附に対してふるさと納税による寄附金控除の対象（2022年適用）となった人数を2021年の個人住民税の所得割の納税義務者数で割ると12.45%となる⁴。これは、今後も寄附金総額が増加していく余地があること示すものだ。

表1は、ふるさと納税の要した費用の推移をまとめたものだ。この表では、募集に関する費用を自治体アンケートに基づく寄附受入総額に対する割合を求めている。2019年6月よりふるさと納税制度は、寄附の募集を適正におこなっている、返礼品の割合を3割以下にする、返礼品を地場産品にするという基準を守らない自治体には税制上の優遇措置を適用しないとする新制度へ移行している。この新制度への移行は、ふるさと納税の経費割合に確実に影響を与えている。

表によると2015年度から2018年度にかけて、返礼品募集に要した費用は48.0%から17年度の55.5%、18年度の55.0%へと上昇傾向にあったが、新制度移行を受けて2019年度には46.7%へ低下し、21年度は46.4%へと低下している。この低下は新制度のもとでは総経費の割合が50%を下回ることもふるさと納税制度のもとで税制上の優遇措置が適

用される要件としたことで説明できる。経費の内訳についてみると、新制度の要件とされた「返礼品調達に係る費用」については新制度移行前には3割を超えていたものが、2019年度以降は3割を下回り、21年度は27.3%となっている。その一方で、2015年度に5.1%であった「事務に係る費用、その他」は、2021年度に8.6%にまで上昇している。この費用には、ふるさと納税代行業者に支払う手数料が含まれている。ふるさと納税の制度発足当初には、各自治体のホームページで寄附の受付をおこなっているケースが多かったが、現在では多くの自治体ではふるさと納税代行業者にホームページへの掲載、返礼品の受付、返礼品の送付などの業務を委託している。しかも、複数の代行業者に業務を依頼している自治体が多い。

3 ふるさと納税の財政的影響について

(1) マクロ的な影響

表2 ふるさと納税制度のマクロバランス（2021年度）
単位：億円

	支出内訳		収入内訳
返礼品調達送付費用	2,687.2	国税負担	1,861.4
広報・決済・事務費用	876.5	地方税負担	5,672.4
寄附充当額	4,118.3	寄附者負担	148.2
寄附受入総額	7,682.0	寄附受入総額	7,682.0

出所：総務省「ふるさと納税に関する現況調査結果（令和4年度実施）」総務省「令和4年度課税における住民税控除額の実績等」より筆者作成。

ふるさと納税制度の国と地方の財政への影響をみるために、ふるさと納税制度のマクロ的な収支をみてみよう。表2は、2021年のふるさと納税による寄附受入総額である7,682億円が何に支出されたのか、そして寄附金の実質的な負担者が誰なのかを推計したものだ。この寄附受入総額の数字には、自治体アンケート（ふるさと納税に関する現況調査結果）でなく、税務統計（令和4年度課税における住民税

3 ただし、返礼品目的でない寄附者のなかには寄附をおこなっても確定申告やワンストップ特例制度の申請をしない人もいる。このため前者の数字は自治体の受入額より少ない可能性もある。

4 ふるさと納税制度の利用率は、高所得層の方が高く、2019年時点では所得が2,000万円超の高所得者の利用率が40%から50%程度となっている。詳しくは、橋本（2022）を参照されたい。

控除額の実績等)による数字を使用した。その理由は収入内訳に使う数字が税務統計によるものだからだ。返礼品調達送付費用、広報・決済・事務費用は、総務省による自治体アンケートの数字をそのまま使用するのではなく、表1に示した2021年の比率を税務統計での寄附金総額に乗じることで推計した。収入の内訳としては、税務統計より、住民税の控除総額がわかる。寄附者が負担した総額は、寄附者全員について自己負担が2,000円となる限度額内でふるさと納税をおこなったものと想定して、ふるさと納税の適用者数に2,000円をかけ合わせることで推計した。国税負担は、寄附金総額から寄附者負担、地方税負担を差し引くことで計算した。地方税負担、国税負担は、それぞれふるさと納税をおこなうことで、地方自治体と国が寄附者に還付する金額を意味しており、税収ロスを示すものだ。

表2からは、寄附受入総額7,682.0億円のうち、寄附者が最終的に負担するのはわずか148.2億円にすぎないことがわかる。ふるさと納税制度のもとでは、寄附者の自己負担が2,000円となり、2,000円を超える部分は、国税と地方税の還付という形で戻ってくることになる。寄附者に還付される税金のうち、地方税の還付は5,672.4億円、国税の還付は1,861.4億円となっている。地方税の還付額の方が大きくなるのは、地方税の還付は基本部分と特例部分で構成されており、特例分は、寄附者の自己負担が2,000円となるように、国税と地方税で控除しきれなかった部分を特例分ですべて還付するように制度設計されているからだ。一方、寄附の支出内訳をみると、返礼費調達送付費用は2,687.2億円となっており、寄附者はわずかな負担で多額の返礼品を受け取っており、返礼品の価値の5.5%しか負担していないことになる。つまり、ふるさと納税制度で提供されている返礼品の大部分が実質的には国と地方自治体の税収減でまかなわれている租税支出(隠れた補助金)となっているわけだ。しかも、この隠れた補助金制度は、高所得者ほど自己負担2,000円で寄附できる金額が大きいという不公平な制度となっている。

また、ふるさと納税制度の本来の目的である応援したい地域への寄附に充当される金額は、4,118.3億円と寄附金総額の半分程度に留まっていることがわかる。ふるさと納税制度では、返礼品送付に加えて、広報・決済費用・事務費用もかかるため、応援したい地域への資金を提供する制度としては非効率的な制度となっている。

表3 交付税配分前後の国、地方自治体、寄附者の負担(2021年) 単位:億円

交付税配分前		交付税配分後	
国税負担	1,861	国負担	5,399
地方税負担	5,672	地方負担	2,135
寄附者負担	148	寄附者負担	148
寄附受入総額	7,682	寄附受入総額	7,682

出所:総務省「ふるさと納税に関する現況調査結果(令和4年度実施)」より筆者作成。

表3は、交付税配分前後の国、地方自治体、寄附者の負担をまとめたものだ。ふるさと納税による地方税の減少は、翌年度の地方交付税の増額で補填されることになる。本稿では、地方交付税の交付団体についての個人住民税控除額の合計値に75%を乗じて、交付税で補填する金額を求めて、交付税配分前の地方税負担額から差し引くことで交付税配分後の数字を推計した⁵。この表によると、交付税配分後には、国の負担が5,399億円、地方の負担が2,135億円となり、ふるさと納税による財政的負担が交付税配分前の半分以下に軽減されていることがわかる。一方、国は寄附受入総額の約7割を負担していることになる。

(2) 大阪府下の市町村への影響

次に、ふるさと納税制度が個別市町村の財政に与える影響についてみていこう。本稿では、分析対象として大阪府下の市町村を取り上げることにした。大阪府下の市町村は、北海道下の市町村のように海産物や農産物の返礼品を提供しているというイメージがないものの、新制度移行時にふるさと納税の対

5 75%という数字は、地方税収のうち基準財政収入に算入される割合である。交付税の仕組みとふるさと納税制度が交付税に与える影響についてのより詳しい説明は、橋本(2019)を参照されたい。

象からはずされたことで国と争った泉佐野市のように多額の寄附金を集めた自治体と大阪市のように返礼品競争に参加していない自治体、吹田市のように最近になって返礼品競争に参入した自治体など特徴的な自治体を抱えている⁶。

表4は、2021年度時点での大阪府下の市町村のふるさと納税における収支をまとめたものだ。この表では、各自治体の寄附受入額（A）から各自治体の住民が寄附をおこなったことで生じる税収ロスとなる住民税控除の金額（B）を差し引いた収支、さらに返礼品の総経費（C）も差し引いた収支、次年度に補填される交付税を考慮した交付税後収支、交付税後収支を一人当たり直した収支を掲載している。ふるさと納税による収支に加えて、各自治体の財政力指数と返礼割合も掲載した⁷。大阪府下の市町村の中で、最も寄附の受入額が多いのが泉佐野市の113億4,671万円である。泉佐野市は、新制度移行前から多彩な返礼品を提供することで寄附を集め2017年から3年連続寄附受入額全国1位を占めていた自治体として有名である⁸。泉佐野市の返礼割合は、2021年時点では23.7%と、新制度のもとでの返礼割合3割以下という基準もクリアしている。返礼割合も抑制することで、返礼品経費を引いた収支が60億4,639万円、交付税後収支が62億1,702億円と大幅な黒字を確保している。

一方、ふるさと納税による税収流出額が最も大きいのは、大阪市の91億7,634万円だ。大阪市の、寄附に対して市内施設の招待券など少額の記念品だけを提供しており、返礼割合は2.1%しかない。大阪市の寄附受入額から税収流出額を差し引いた収支は、89億1,682万円の大幅な赤字となっているものの、税収ロスの大部分が交付税で補填されることで、交付税後の赤字は20億3,457万円まで軽減される。大阪市の赤字額が大きいのは人口が多いためでもあるものの、一人当たりの赤字額でも大阪市の赤字が最も大きい。

一人当たりの赤字額でみて大阪市と同程度の赤字額となっているが豊中市だ。豊中市は、市内のお菓子店の商品などを返礼品として提供することで、寄附金額を増やそうとしているものの、牛肉、米、ビールといった人気の返礼品を提供しているわけではないため、寄附金受入額は1億7,708万円に留まっていること、人口が約40万人と多く税収ロスが16億1,374万円と多いことが赤字の原因となっている。人口が約39万人の吹田市も税収ロスの金額は、16億2,074万円とほぼ同程度になっている。しかし、吹田市は、近年返礼品を充実させることで寄附金額を大幅に増加させることに成功し、豊中市の寄附金額1億7,708万円を大幅に上回る7億4,874万円の寄附を集め、交付税後の収支を2,482万円の黒字としている⁹。

大阪府下の市町村は、北海道のように豊富な農産物や水産加工品を返礼品として提供できるわけではないので、市内にある企業の製品を返礼品として提供することで、返礼品競争に参入してきている。ふるさと納税制度による税収ロスを原因とする赤字に悩んでいる自治体は、財政力が比較的高い市町村だけではない。財政力指数が0.7以下の市町村、たとえば交野市、大阪狭山市では、交付税で補填されてもなお、ふるさと納税によって収支が赤字となっている。交野市、大阪狭山市はともに、近隣大都市のベットタウンであり、魅力的な返礼品を提供できていない。

4 ふるさと納税制度の評価と展望

最後にふるさと納税制度の評価と展望を示すことでむすびとしよう。ふるさと納税制度は、本来の趣旨とはかけはなれた制度となっている。総務省のホームページでは、ふるさと納税の意義は、第1にふるさと納税は、寄附者が納税先を選択する制度であり、選択する制度であることが税の使われ方を考えるきっかけになる、第2に、お世話になった地域、

6 吹田市では、2020年度から代行業者経由の返礼品の送付を開始し、前年度51件だった寄附件数は2020年度が3万2,609件、21年度が4万3,905件と急増している。(https://www.city.suita.osaka.jp/shisei/1018870/1018949/1012235.html) (最終閲覧日：2023年6月21日) 参照。

7 返礼品の金額には、返礼品の調達費用と送料の合計額を利用した。

8 泉佐野市は、牛肉、ビール、米など人気商品を多数提供している。北海道の市町村のように地元でとれた食材を提供しているわけではないが、これらの商品を取り扱う地元企業が提供していることで、地元産品を原則とする新制度の要件を一応クリアしている。

9 吹田市の返礼品としては、市内にある工場産のビールが人気を集めている。

表4 大阪府下の市町村のふるさと納税における収支

	寄附受入額 (A)	住民税控除額 (B)	総経費 (C)	(A)-(B)	(A)-(B)-(C)	交付税後収支	一人当たり交付税後収支	財政力指数	返礼割合
	万円	万円	万円	万円	万円	万円	円		
大阪市	27,245	917,634	1,293	-890,389	-891,682	-203,457	-743	0.92	2.1%
堺市	20,560	257,993	8,441	-237,433	-245,875	-52,380	-630	0.79	23.4%
岸和田市	96,037	32,082	51,536	63,955	12,419	36,480	1,893	0.62	40.0%
豊中市	17,708	161,374	7,502	-143,666	-151,168	-30,138	-736	0.89	26.8%
池田市	14,404	33,440	6,961	-19,036	-25,997	-917	-88	0.86	25.5%
吹田市	74,874	162,072	31,874	-87,198	-119,072	2,482	66	0.97	28.3%
泉大津市	62,493	15,263	29,074	47,230	18,156	29,604	3,982	0.72	29.0%
高槻市	66,722	97,117	24,685	-30,395	-55,080	17,758	506	0.79	19.9%
貝塚市	62,431	15,223	27,860	47,208	19,348	30,766	3,614	0.66	28.4%
守口市	14,690	27,676	6,472	-12,986	-19,458	1,299	90	0.72	27.1%
枚方市	13,752	95,155	3,781	-81,403	-85,184	-13,818	-346	0.78	18.3%
茨木市	28,126	88,362	6,385	-60,236	-66,621	-350	-12	0.96	14.8%
八尾市	95,834	52,953	38,078	42,881	4,802	44,518	1,678	0.72	26.3%
泉佐野市	1,134,671	20,351	507,881	1,114,320	606,439	621,702	62,382	0.93	23.7%
富田林市	5,322	23,501	1,853	-18,179	-20,032	-2,406	-219	0.63	18.7%
寝屋川市	3,139	38,704	1,313	-35,566	-36,878	-7,850	-341	0.64	25.3%
河内長野市	45,352	19,438	20,480	25,914	5,433	20,012	1,937	0.61	28.2%
松原市	8,996	16,918	4,635	-7,922	-12,558	131	11	0.59	29.2%
大東市	236,067	16,941	106,457	219,126	112,669	125,374	10,496	0.73	26.4%
和泉市	85,874	44,745	25,608	41,129	15,521	49,080	2,650	0.73	19.0%
箕面市	13,164	56,939	5,644	-43,775	-49,419	-6,714	-483	0.93	23.2%
柏原市	7,080	12,261	3,838	-5,181	-9,020	177	26	0.61	38.3%
羽曳野市	10,462	18,097	4,649	-7,635	-12,284	1,289	117	0.56	27.6%
門真市	97,775	15,672	44,357	82,103	37,746	49,499	4,107	0.69	29.9%
摂津市	832	16,845	0	-16,013	-16,013	-3,379	-390	0.97	0.0%
高石市	749	15,257	359	-14,508	-14,866	-3,424	-595	0.81	28.0%
藤井寺市	6,616	13,336	3,195	-6,720	-9,916	86	13	0.61	25.9%
東大阪市	27,771	85,487	13,033	-57,716	-70,749	-6,634	-137	0.75	24.6%
泉南市	64,866	7,336	31,663	57,530	25,866	31,368	5,130	0.71	29.4%
四條畷市	1,793	10,223	731	-8,430	-9,161	-1,493	-269	0.6	20.4%
交野市	704	17,688	272	-16,984	-17,257	-3,991	-514	0.69	26.0%
大阪狭山市	1,848	15,575	720	-13,727	-14,447	-2,766	-471	0.68	21.2%
阪南市	56,523	8,879	25,286	47,644	22,359	29,018	5,465	0.53	29.3%
島本町	12,902	9,353	6,386	3,550	-2,836	4,178	1,309	0.74	26.7%
豊能町	2,531	3,439	1,001	-908	-1,909	670	351	0.43	26.5%
能勢町	1,654	637	806	1,017	210	688	708	0.37	26.2%
忠岡町	22,392	2,353	10,769	20,039	9,270	11,034	6,517	0.56	30.0%
熊取町	78,062	8,603	38,138	69,459	31,321	37,773	8,702	0.58	29.5%
田尻町	3,776	1,776	1,448	2,000	551	551	638	1.43	23.4%
岬町	863	1,974	262	-1,112	-1,374	107	69	0.49	20.6%
太子町	11,184	2,281	5,141	8,903	3,762	5,473	4,125	0.49	29.3%
河南町	2,044	2,194	798	-150	-948	698	455	0.44	19.4%
千早赤阪村	630	396	234	234	1	298	586	0.27	25.2%

出所：財政力指数は総務省「令和3年度地方財政状況調査」、一人当たりの交付税収支後の数字は、「令和3年度住民基本台帳」人口を利用、寄附受入額、住民税控除額、総経費は、令和3年度の総務省「ふるさと納税に関する現況調査結果（令和4年度実施）」を利用した。

応援したい地域に力になれる制度である、第3に、自治体が行き組みをアピールすることで地域間競争が進み、地域のあり方を考えるきっかけになる、とされている¹⁰。

しかし、ふるさと納税制度では、寄附者の利便性を向上させるため、ワンストップ特例制度が利用できる。税の使われ方を考えるきっかけにするなら、すべての寄附者に確定申告を義務付け、自分の支払った税額と制度利用による還付額を意識させるべきだ。ワンストップ特例制度は、本来国税からの還付される部分についても、地方自治体が肩代わりして還付するという不合理な制度でもある¹¹。ワンストップ特例制度は、寄附者の居住先の自治体に連絡が必要など事務的な負担も重い制度でもあり、即刻廃止するべきだ。

お世話になった自治体、応援したい自治体に力になれる制度であるとしているが、寄附者の多くはふるさと納税代行業者のサイトで、自分が欲しい返礼品を検索して寄附先を決めているが実態である。ふるさと納税の総額が現在のように膨大な金額になるまでは、札幌市のように返礼品の依存することなく、特徴的な寄附メニューを提示することで寄附を集めていた自治体も存在していた¹²。しかし、札幌市も市民の寄附による税収減が巨額となってきたため、2020年から地元の工場産のビールを返礼品に加えるなど返礼品競争に参入せざるをえない状況に追い込まれている¹³。

自治体の取り組みをアピールすることでの地域間競争も、返礼品の魅力を伝えることのみ注力している自治体が多い。寄附者に対して集めた寄附をどのような形で使っているかを報告している自治体は、令和4年度の総務省による「ふるさと納税に関する現況調査結果」によると全体の44.6%に留まっている。寄附を受け入れた自治体は、寄附者に対する説明責任があり、ふるさと納税で集めた寄附が、何に使われたのかを公表していない自治体は、ふる

さと納税制度による税制上の優遇措置の対象からはずすべきだろう。

最後に、高所得層に対して有利な形で運用されている税制上の特例措置についても見直していくべきだろう¹⁴。

参考文献

- ・鈴木善充・武者加苗・橋本恭之（2016）「札幌市におけるふるさと納税の現状について」『生駒経済論叢』第14号、pp. 61-77。
- ・橋本恭之・鈴木善充（2016）「ふるさと納税制度の現状と課題」『会計検査研究』第54号、pp. 13-26。
- ・橋本恭之（2019）「ふるさと納税制度と国・地方の財政」『関西大学経済論集』第69巻第1号、pp. 1-23。
- ・橋本恭之・鈴木善充（2021）「ふるさと納税制度の見直しの影響について」『関西大学経済論集』第70巻4号、pp. 557-571。
- ・橋本恭之（2022）「所得再分配とふるさと納税」『関西大学経済論集』第71巻第4号、pp. 385-401。

10 総務省ホームページ

(https://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/furusato/policy/)（最終閲覧日：2023年6月21日）参照。

11 ワンストップ特例制度に対する批判は、世田谷区のホームページ（<https://www.city.setagaya.lg.jp/static/oshirase20221002/pdf/p04.pdf>）（最終閲覧日：2023年6月21日）も参照されたい。

12 札幌市の従来の取り組みについては、鈴木・武者・橋本（2016）が詳しい。

13 北海道新聞 2023年6月1日付け記事参照。

14 税制上の特例措置がもたらす問題点と具体的な見直しの提言については、橋本（2022）を参照されたい。